

Point de vue d'experts



Membre indépendant de Baker Tilly France
et de Baker Tilly International

► **Newsletter** Décembre 2009
► **Actualités Fiscales**

EDITO

A l'heure où le projet de loi de finances pour 2010 a entamé son long parcours législatif et où les différentes mesures font l'objet de débats soutenus, les précisions et commentaires de notre fiscalité n'en demeurent pas moins riches.

Aussi, la présente lettre tendra à souligner différentes mesures opportunes ayant fait l'objet de commentaires récents, tant par l'administration que par la doctrine et portant sur des thèmes relativement variés.

Et c'est à l'occasion de notre prochaine lettre d'actualité, à paraître d'ici fin janvier, que nous nous arrêterons tout particulièrement sur la loi de finances pour 2010, ainsi que sur la loi de finances rectificative pour 2009.

D'ores et déjà, nous attirons votre attention sur le vote prochain du « paquet TVA 2010 » qui modifiera substantiellement les règles de territorialité pour les prestations de services.

Nous restons à votre disposition pour vous apporter toute information complémentaire et vous souhaitons d'excellentes fêtes de fin d'année.

FISCALITE DES ENTREPRISES

Difficultés liées à la récupération de la TVA

TVA dont la déduction a été omise : attention au formalisme

Lorsqu'une entreprise n'a pas mentionné une TVA déductible sur sa déclaration CA3 du mois concerné, elle peut réparer son omission jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit. A ce titre, l'administration pose pour condition l'inscription de cette TVA sur une ligne spéciale de la déclaration.

En dépit d'une décision de la Cour administrative d'appel de Paris du 19 février 2009, l'administration maintient sa position, à l'occasion d'une instruction du 14 Septembre 2009, et continue d'exiger l'inscription distincte de ces régularisations de TVA déductible.

Date de déduction de la TVA et réception de factures

Dans une décision de rescrit en date du 15 septembre 2009, l'administration fiscale précise qu'un redevable peut valablement déduire la TVA afférente à l'ensemble des factures reçues jusqu'à la date limite de déclaration CA3 dès lors qu'elles se rapportent à la période d'imposition au cours de laquelle la taxe est devenue exigible.

Ainsi, lorsque la facture se trouve émise au cours du mois « M + 1 », l'assujetti est en droit de déduire la taxe devenue exigible en « M » et mentionnée sur sa déclaration déposée au titre de « M » en « M + 1 ».

Frais sur cession de titres : déduction envisageable de la TVA

La Cour de Justice des Communautés Européennes vient de préciser dans un arrêt du 29 octobre 2009 largement commenté que la TVA ayant grevé les dépenses engagées pour les besoins de la cession peut être déduite si ces dépenses ont un lien direct et immédiat avec l'ensemble des activités économiques de l'assujetti.

En effet, la cession, par une société mère, des actions d'une filiale à laquelle elle a fourni des prestations de services soumises à la TVA constitue, en principe, une activité économique relevant du champ d'application de la TVA. Toutefois, une telle cession se trouve exonérée en vertu de l'article 135, 1-f de la directive TVA. Pour autant, la TVA ayant grevé les dépenses engagées pour les besoins de cette cession peut être déduite si ces dépenses ont un lien direct et immédiat non avec la cession elle-même mais avec l'ensemble des activités économiques de l'assujetti.

En revanche, cette décision introduit un facteur de complexité notable : il convient, pour déduire la TVA ayant grevé de telles dépenses, de montrer qu'elles ont grevé le prix des opérations économiques de l'assujetti. Le juge communautaire laisse ainsi le soin ou la charge à la juridiction nationale de renvoi de se prononcer sur l'existence de ce lien direct.

Crédit impôt recherche : précisions

Prise en compte des rémunérations des dirigeants

A travers un rescrit du 15 septembre 2009, l'administration précise que les rémunérations des dirigeants qui participent effectivement et personnellement aux projets de recherche éligibles au crédit d'impôt recherche (CIR) et constituant des charges déductibles du résultat imposable de l'entreprise peuvent être comprises dans la base de calcul de ce crédit d'impôt.

Pour cela, l'administration établit une distinction selon le régime fiscal de la société. Aussi, pour les entreprises soumises à l'IS, les dépenses de personnel concernant des gérants majoritaires peuvent être prises en compte pour le calcul de l'assiette du CIR sous réserve que les rémunérations soient déductibles du résultat fiscal et qu'elles soient inhérentes exclusivement à l'activité de recherche et non pas à l'exercice des fonctions de dirigeant.

S'agissant des entreprises non soumises à l'IS, la rémunération allouée aux dirigeants d'entreprises individuelles ou aux associés de sociétés de personnes (SARL de famille ou EURL) est en principe exclue de la base de calcul du CIR.

Toutefois, afin de ne pas pénaliser les petites entreprises dont le dirigeant participe lui-même aux projets de recherche, l'administration admet de retenir pour le calcul des frais de fonctionnement (normalement égal à 75 % des dépenses de personnel éligibles), un

forfait représentatif de la participation personnelle des dirigeants d'entreprises individuelles et des associés de sociétés de personnes, aux opérations de recherche de l'entreprise, égal au salaire moyen d'un cadre tel qu'il est établi à partir des données statistiques de l'INSEE et du ministère chargé du travail (62 370 € pour 2009), dans la limite de la rémunération effective.

Entreprises nouvelles et taux majoré

L'administration prend le soin de rappeler que les entreprises peuvent bénéficier, en application de l'article 244 quater B du Code Général des Impôts, d'un CIR dont le taux normal de 30 % se trouve porté à 50 % et 40 % au titre respectivement de la première année et de la deuxième année qui suivent l'expiration d'une période de 5 années consécutives au titre desquelles l'entreprise n'a pas bénéficié du CIR et à condition qu'il n'existe aucun lien de dépendance entre cette entreprise et une autre entreprise ayant bénéficié du crédit d'impôt au cours de la même période de 5 années.

Ainsi, une entreprise peut bénéficier du CIR au taux de 50 % au titre de l'année N si les conditions cumulatives suivantes sont satisfaites :

- elle n'a pas bénéficié du CIR au titre d'aucune des années N-1 à N-5,
- au 31 décembre de l'année N, elle n'a pas de lien de dépendance avec une entreprise ayant bénéficié du CIR au titre d'aucune des années N-1 à N-5.

En conséquence, dès lors qu'elle n'a pas déposé de déclaration de CIR depuis sa création, une entreprise créée depuis moins de 5 ans doit être considérée comme une entreprise n'ayant pas bénéficié du CIR au titre des 5 dernières années.

Autres informations intéressant les entreprises

Crédit-bail et loyer majoré

A l'occasion d'un arrêt en date du 15 octobre 2009, la Cour administrative d'appel de Lyon admet le versement d'un loyer plus important le premier mois de conclusion d'un contrat de crédit-bail, et ce conformément aux stipulations du bail, dès lors que dans le cadre de l'utilisation d'une machine-outil, il est rendu correctement compte de la valeur des prestations fournies.

En effet, les loyers de crédit-bail doivent s'analyser à la fois comme des charges financières rémunérant un service financier et comme des charges d'amortissement dues à la dépréciation économique du bien, laquelle peut être, dans certaines circonstances, ou pour certaines catégories d'équipements, plus élevée la première année.

Actif commercial et patrimoine privé

Un exploitant individuel ayant acquis le droit au bail d'un local dont il devient ensuite propriétaire est en droit de maintenir le droit au bail à l'actif de son bilan même s'il décide de conserver l'immeuble d'exploitation dans son patrimoine privé.

En effet, lors de l'acquisition du local, le droit au bail ne saurait s'éteindre par confusion des droits locatifs et de propriété sur la tête de la même personne.

Le Conseil d'Etat, dans un arrêt du 3 juillet 2009, se fonde en l'espèce sur le principe d'autonomie des patrimoines privé et professionnel, indissociable du principe de libre affectation par l'exploitant de ses biens entre patrimoine privé et son actif commercial.

FISCALITE DES PARTICULIERS

Commentaires sur certaines situations concernant les locations immobilières

Revenus fonciers et défaillance du locataire

Le revenu brut foncier s'entend des recettes de toute nature perçues par le propriétaire ainsi que les subventions et indemnités destinées à financer des charges déductibles.

En l'espèce, le gérant de la SCI versait les sommes nécessaires pour assurer le remboursement de l'emprunt contracté pour l'acquisition des locaux loués, ce afin de pallier la défaillance du locataire, une SARL dont il détenait 95 % des parts.

L'administration avait réintégré ces sommes dans les revenus de la société, estimant qu'elles étaient destinées à financer des charges déductibles, les intérêts de l'emprunt, et à remplacer les loyers impayés, ce que la Cour administrative d'appel de Paris confirmait.

Par un arrêt du 27 juillet 2009, le Conseil d'Etat vient infirmer cette décision : l'aide ainsi apportée par le gérant pour permettre à la SCI de faire face à ses engagements ne peut être qualifiée ni de revenu tiré de la propriété de l'immeuble ni de subvention ou indemnité destinée à financer des charges déductibles. Elle ne saurait donc être imposable.

Déduction des grosses réparations d'immeubles par les nus-proPRIÉTAIRES

A compter de l'imposition des revenus de 2009, les nus-proPRIÉTAIRES d'immeubles reçus par succession ou dans certaines conditions, par donation, peuvent déduire les dépenses de grosses réparations :

- soit de leur revenu global, dans une limite annuelle de 25 000 €,
- soit de leurs revenus fonciers dans les conditions de droit commun.

Déficits tirés de la sous-location d'immeubles nus

Dans un arrêt du 8 juillet 2009, le Conseil d'Etat rappelle que les déficits de l'activité non commerciale de sous-location d'immeubles nus ne sont pas imputables sur le revenu global dès lors qu'ils ne proviennent pas de l'exercice d'une activité libérale.

Peu importe à cet égard que l'activité ait été exercée à titre professionnel par un contribuable qui, après avoir pris à bail un ensemble immobilier, y a exécuté des travaux de rénovation et a sous-loué cent treize appartements situés dans cet immeuble et a, pour faire face à l'augmentation des loyers versés au bailleur, accompli les diligences nécessaires afin de percevoir des loyers plus élevés et réduire le taux de vacance des logements.

En effet, en application de l'article 156, I-2° du CGI, les déficits tirés de l'activité non commerciale de sous-location d'immeubles nus ne peuvent pas être imputés sur le revenu global du contribuable dès lors qu'une telle activité, qui ne requiert pas la mise en œuvre d'un art ou d'un savoir-faire particuliers, ne constitue pas, par sa nature et les conditions de son exercice, une profession libérale.

Autres commentaires concernant les particuliers

Dividendes partiellement abandonnés par un associé

Le Conseil d'Etat, dans un arrêt du 31 juillet 2009, vient préciser que l'abandon de sommes inscrites au crédit d'un compte courant d'associé constitue un acte de disposition, quelle que soit la situation de trésorerie de la société. Un particulier, associé et dirigeant d'une société, ayant abandonné au profit de celle-ci une partie des dividendes inscrits à son compte courant d'associé est imposé sur le montant desdites sommes. Les juges suprêmes rejettent l'argument que présentait le contribuable tendant à considérer que les dividendes n'étaient pas disponibles et échappaient à l'imposition à hauteur de l'abandon de créance.

Pension alimentaire et réduction d'impôt pour emploi d'un salarié à domicile

La pension alimentaire versée par un contribuable en vue de pourvoir aux besoins de toute nature de ses enfants mineurs est déductible du revenu imposable. Un contribuable justifiait avoir directement versé des salaires à la garde d'enfants à domicile employée par la mère de ses enfants dont il est séparé.

Censurant la Cour administrative d'appel de Paris, le Conseil d'État, par un arrêt du 14 octobre 2009, reconnaît aux sommes versées le caractère de pension alimentaire déductible, nonobstant la circonstance que la mère des enfants a bénéficié de la réduction d'impôt au titre de l'emploi de ce salarié à domicile.

Aucune disposition législative ne saurait interdire le cumul de la déduction d'une pension alimentaire versée par un contribuable au profit de ses enfants mineurs vivant avec leur mère et la réduction d'impôt pour emploi d'un salarié à domicile pour la garde de ces mêmes enfants dont bénéficie un autre contribuable.

Réduction ISF et holdings animatrices

L'article 885-0 V bis du Code Général des Impôts a mis en place un mécanisme incitatif d'investissements dans le capital de PME communautaires, et ce au travers d'une réduction d'ISF. Ce dispositif fiscal s'applique notamment aux investissements indirects, effectués par le biais d'une société holding spécifiquement dédiée à ce type d'investissement, dans une PME opérationnelle répondant aux conditions de l'exonération.

Par ailleurs une tolérance administrative permet aux investissements directs dans une holding considérée comme « animatrice de son groupe » au sens de l'ISF d'être éligibles au dispositif. Et ce même si par principe les sociétés holding sont exclues du régime, compte tenu de leur activité financière.

A l'occasion d'une réponse ministérielle récente, il nous est précisé que l'avantage fiscal ne saurait être étendu à la souscription des titres d'une « holding de holdings ».

EN BREF

TVA et locations nues à usage professionnel

Une SA propriétaire d'un restaurant d'altitude qu'elle a donné à bail, a opté pour son assujettissement à la TVA pour l'ensemble des bâtiments d'exploitation, lesquels comprennent un local d'habitation destiné au locataire gérant de ce restaurant.

Pour le Conseil d'Etat, cette option est exercée à bon droit. Elle ne saurait être limitée aux seuls locaux destinés à héberger des personnels chargés de fonctions permanentes de gardiennage, de sécurité et de surveillance. Au contraire, elle s'étend à l'ensemble des locaux affectés à des personnels exerçant des fonctions impliquant, par nature et au regard de l'activité exercée, une résidence permanente sur les lieux mêmes de leur travail.

Tel était le cas pour le gérant de ce restaurant non accessible par route pendant la saison d'hiver et obligé de résider sur place.

Cette décision du Conseil d'Etat du 7 septembre 2009 vient ainsi confirmer l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Lyon.

Participation des salariés et sommes de faible valeur

Seuls sont exonérés d'impôt sur le revenu les droits issus de la participation de salariés et indisponibles pendant 5 ans ou rendus disponibles avant l'expiration de ce délai en application de l'un des cas de déblocage anticipé.

En conséquence, les sommes d'un montant inférieur à 80 € qui sont versées immédiatement aux salariés sont soumises à l'impôt sur le revenu au titre des traitements et salaires l'année de leur perception.

L'administration, par rescrit en date du 13 octobre 2009, précise que la doctrine administrative antérieure qui exonérait ces sommes de faible montant est caduque depuis le 5 décembre 2008, date d'entrée en vigueur de la loi en faveur des revenus du travail.

Régime mère-filles

A l'occasion d'un rescrit du 6 octobre 2009, l'administration précise que si les parts d'une société à prépondérance immobilière sont inscrites en stock chez une société exerçant une activité de marchand de biens, il est alors possible d'appliquer aux dividendes perçus par cette société le régime des sociétés mères prévu aux articles 145 et 216 du Code Général des Impôts.

A venir...

Paquet TVA 2010

A partir du 1er janvier 2010, les règles de territorialité de la TVA afférentes aux prestations de services seront réaménagées.

Ce nouveau dispositif connu sous le nom de « paquet TVA » sera voté dans le cadre de la loi de finances pour 2010 et fera l'objet de commentaires de notre part dans la prochaine lettre d'actualité fiscale.



Membre indépendant de Baker Tilly France
et de Baker Tilly International

53, avenue Hoche - 75008 PARIS
Tél : 01 48 74 28 18 - Fax : 01 48 74 96 41
E-mail : paris@gmba.fr
Site Internet : www.gmbabti.com